

Audience publique du 16 mai 2007

Recours formé par

Monsieur ..., ...,

contre

une décision du **directeur de l'administration des Contributions directes**

en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro du rôle 22060, déposée le 24 octobre 2006 au greffe du tribunal administratif par Maître Pascale PETOUD, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 24 juillet 2006, n° C 13195 du rôle, déclarant la réclamation introduite pour son compte le 9 janvier 2006 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 16 novembre 2005, recevable, mais non fondée;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 24 janvier 2007;

Vu le mémoire en réplique déposé par le demandeur au greffe du tribunal administratif le 22 février 2007 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, Maître Pascale PETOUD ainsi que Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 18 avril 2007.

En date du 9 janvier 2006, Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu

de l'année 2004, émis le 16 novembre 2006 en estimant que l'impôt dû sur son revenu luxembourgeois, calculé sur base de son revenu global, serait trop élevé, étant donné qu'il aurait été calculé en méconnaissance du barème des pensions et la convention franco-luxembourgeoise contre les doubles impositions.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après appelé « *le directeur* », a vu cette réclamation par décision du 24 juillet 2006, libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 9 janvier 2006 par le sieur ..., L-..., pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, émis le 16 novembre 2005 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 201 de la loi générale des impôts (AO) ;

Vu la lettre du 13 avril 2006, entrée le 18 avril 2006, par laquelle Maître Pascale Petoud, au nom du sieur ..., invité à régulariser la procédure, a maintenu les termes de la requête ;

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les formes (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ; qu'elle est partant recevable ;

Considérant que le réclamant critique le bulletin susvisé au motif que l'impôt dû sur son revenu luxembourgeois, calculé sur base de son revenu global, serait trop élevé ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ;

Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que si, en l'espèce, le réclamant conteste le montant de l'impôt fixé, il n'en reste pas moins que les bases sur lesquelles s'assied l'imposition ne sont pas attaquées, que c'est le calcul-même de l'impôt qui est critiqué par le réclamant ;

Considérant que pour l'année en cause le réclamant a réalisé, outre un revenu net résultant d'une pension luxembourgeoise, également des revenus nets français, résultant tant de pensions ou de rentes que de la location de biens ;

Considérant qu'aux termes de l'article 2 (2) LIR, les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger ;

Qu'au prescrit de l'article 134 (1) LIR, lorsqu'un contribuable résident a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 LIR ;

Qu'il y a dès lors lieu de déterminer le taux d'impôt global applicable au revenu imposable ajusté, comme si les revenus étrangers exonérés devaient subir l'imposition dans le cadre du revenu mondial, mais que le taux d'impôt global qui résulte de cette imposition fictive est appliqué ensuite à la base des seuls revenus non exonérés ; que pour le calcul du taux d'impôt global les revenus étrangers exonérés, avec les déductions et abattements y rattachés, sont à intégrer dans une base imposable fictive d'après les mêmes règles et principes que les revenus taxables et que la détermination des revenus positifs et négatifs doit être conforme à la législation fiscale nationale (doc. Parl. 4855/00, p. 122 ; Conseil d'Etat, n° 7948 du 31.5.1989) ;

Considérant qu'il y a lieu, en ce qui concerne l'imposition des revenus de source française du réclamant, de se référer à la loi du 17 août 1959 portant approbation de la Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur le fortune ;

Considérant d'une part, qu'aux termes des articles 3 et 12 de ladite Convention, dont l'accord sur l'interprétation des dispositions conventionnelles, échangé par lettres entre le Directeur Général des Impôts français et le directeur des Contributions en date des 13 mars et 15 mai 1973, les revenus de biens immobiliers (...) ne sont imposables que dans l'Etat où les biens sont situés tandis que les pensions de retraite bénéficiant, au Luxembourg, à d'anciens salariés affiliés à des Caisses françaises, ne sont imposables qu'en France ;

Que d'autre part, en vertu de l'article 19 de cette Convention, il y a lieu, pour déterminer le taux de l'impôt, de tenir compte des revenus provenant de la location de biens en France, sous réserve de leur contrôle par le bureau d'imposition compétent en application des dispositions, dont l'article 134 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (cf. TA 22.12.1999, n° 11111 du rôle) ;

Considérant que le montant brut des pensions françaises est à prendre en compte tel qu'il se dégage des certificats présentés au cours de l'instruction, soit 17.874, 21 euros (8.702,21 + 9.172) en application des dispositions fiscales luxembourgeoises, contrairement au montant de 12.870 euros dégagé par l'avis d'impôt sur le revenu français et repris tel quel par le bureau d'imposition ;

Considérant qu'en vertu de l'article 134 LIR les revenus exonérés sont néanmoins incorporés au revenu imposable alors que l'impôt est réduit à concurrence de la fraction correspondant à ces revenus exonérés ;

Que c'est d'après ce mode, qui consiste à ajuster l'impôt sur les revenus non exonérés en fonction de la totalité des revenus disponibles, que le législateur a voulu tenir compte de la capacité contributive du contribuable (clause de progressivité) ;

Considérant que pour le surplus l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée ;

Considérant que le calcul de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision ;

Par ces motifs,

reçoit la réclamation en la forme ;

réformant, fixe l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2004, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à 5.113 euros ;

renvoie au bureau d'imposition pour exécution, notamment pour imputation des retenues ».

A l'encontre de cette décision directoriale, Monsieur ... introduisit un recours en réformation sinon en annulation par requête déposée le 24 octobre 2006.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant tranché sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin d'impôt sur le revenu. Il s'ensuit que le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi. Le recours subsidiaire en annulation est partant irrecevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir que les revenus luxembourgeois relèveraient de l'article 96 alinéa 1 LIR pour constituer des pensions de retraite et que ce type de revenus serait soumis à une retenue à la source selon les modalités du barème prévu à l'article 144 LIR. Il considère qu'en déterminant l'impôt sur le revenu au « *mépris du barème des pensions, il y a dénaturation de l'imposition eu égard à l'origine même du revenu* ».

Il soulève en deuxième lieu une violation de la convention fiscale franco-luxembourgeoise du 1^{er} avril 1958 tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Il se fonde sur l'article 21 de la Convention pour invoquer le principe de non-discrimination en raison de la nationalité d'un résident. En application de cette disposition, en tant que bénéficiaire d'une pension luxembourgeoise, il estime devoir bénéficier du barème des pensions tel que prévu par la législation luxembourgeoise. Il conclut ensuite que « *l'imposition sur base du taux global, et donc sans considération de la source de revenu, est contraire aux dispositions de la convention* », de sorte qu'en raison de la primauté du droit international sur le droit national, il y aurait lieu à réformation de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004.

Le délégué du Gouvernement réfute les arguments du demandeur pour conclure au caractère non-fondé du recours.

Il est constant que le demandeur perçoit, d'une part, des revenus résultant de rentes françaises ainsi que des revenus provenant de la location de biens sis en France et, d'autre part, des revenus résultant de pension ou de rentes luxembourgeoises.

Aux termes de l'article 2 (2) LIR, les contribuables résidents sont soumis à l'impôt sur le revenu en raison de leur revenu tant indigène qu'étranger.

Aux termes des articles 3 et 12 de la convention franco-luxembourgeoise, les revenus de biens immobiliers sont imposables dans l'Etat où les biens sont situés, de même que les

pensions de retraite dues aux anciens salariés, affiliés à des Caisses françaises, sont imposables en France.

Ces articles confèrent le droit d'imposition à l'Etat de la source et ceci sans limitation du taux d'impôt.

Lorsque la Convention accorde à un Etat contractant un droit exclusif d'imposition, l'autre Etat ne peut imposer le revenu ou la fortune en question, de sorte qu'en principe, la double imposition est évitée. Il s'agit du système d'exemption et en règle générale, les Etats qui appliquent ce système se réservent une clause de progressivité selon laquelle les revenus exonérés sont cependant pris en considération pour fixer le taux d'impôt grevant les revenus non exemptés.

En l'espèce, cette clause de progressivité est ancrée dans l'article 19 § 1) de la Convention, aux termes duquel *« les revenus qui, d'après les dispositions de la présente convention, ne sont imposables que dans l'un des deux Etats, ne peuvent pas être imposés dans l'autre Etat, même par voie de retenue à la source. Néanmoins, chacun des deux Etats conserve le droit de calculer aux taux correspondant à l'ensemble du revenu du contribuable les impôts directs afférents aux éléments du revenu dont l'imposition lui est réservée »*.

La clause de progressivité a été transposée en droit interne par l'article 134 LIR qui dispose que *« lorsqu'un contribuable réside a des revenus exonérés, sous réserve d'une clause de progressivité prévue par une convention internationale contre les doubles impositions ou une autre convention interétatique, ces revenus sont néanmoins incorporés dans une base imposable fictive pour déterminer le taux d'impôt global qui est applicable au revenu imposable ajusté au sens de l'article 126 »*.

Suivants les dispositions de cet article, il y a lieu de déterminer le taux d'impôt global applicable au revenu imposable ajusté, comme si les revenus étrangers exonérés devaient subir l'imposition dans le cadre du revenu mondial. Ainsi, dans le cadre de l'imposition, il y a lieu d'établir en premier lieu une imposition fictive, englobant les revenus étrangers exonérés. Ces revenus, positifs ou négatifs, sont à déterminer d'après les mêmes règles et principes que les revenus indigènes, conformément à notre législation nationale, notamment en ce qui concerne les déductions et abattements.

En l'espèce, le demandeur critique le principe de l'imposition par voie d'assiette, étant donné qu'il estime que la retenue d'impôt sur pension opérée au Luxembourg aurait été libératoire, de sorte que sa réclamation repose en fait sur la méconnaissance du barème des pensions.

Force est cependant de relever qu'aux termes des dispositions de l'article 153 LIR, les revenus exonérés en vertu d'une convention de double imposition sont à englober dans le revenu imposable, dès lors qu'ils sont considérés comme des revenus non passibles de retenue aux termes de l'alinéa (1) 2. En effet, comme l'a relevé à bon droit le délégué du Gouvernement, la retenue d'impôt sur les pensions luxembourgeoises n'est pas libératoire si par ailleurs les conditions d'application de l'article 153 LIR sont remplies, ce qui est le cas d'espèce. Les pensions françaises ainsi que les revenus provenant des biens immobiliers sis en France sont prises en considération pour la détermination du revenu imposable, quitte à ce qu'ensuite la fraction d'impôt correspondante soit retranchée en vertu de l'article 134 LIR de la côte d'impôt luxembourgeoise. Il est encore constant que suivant ce système, les retenues

d'impôt opérées sur les pensions luxembourgeoises sont imputées sur l'impôt sur le revenu dû globalement.

Force est dès lors de retenir que l'imposition par voie d'assiette pendant l'année 2004 est, en tous points, conforme à la loi luxembourgeoise.

Le tribunal ne saurait par ailleurs déceler une discrimination en raison de la nationalité du demandeur, le demandeur n'ayant par ailleurs pas autrement précisé ce moyen, ni en droit ni en fait, de sorte qu'aucune violation du principe de l'égalité de traitement prévue par la Convention n'est donnée.

Il résulte des développements qui précèdent que le recours laisse d'être fondé dans tous ses moyens et doit partant être rejeté.

PAR CES MOTIFS

Le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,
reçoit le recours en réformation en la forme,
au fond le déclare non justifié et en déboute,
déclare le recours en annulation irrecevable,
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 16 mai 2007 par:

Mme Lenert, vice-président,
Mme Lamesch, premier juge,
M. Sünnen, juge,

en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert